

La fiscalidad en el sector español de la acuicultura

J. Argente Álvarez, A. Rodríguez Vegazo y A. Ruiz Molina

Grupo de Investigación de Recursos Naturales. Departamento de Economía y Administración de Empresas. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad de Málaga. Plaza de El Ejido, s/n. E-29071 Málaga, España. Correo electrónico: ruiz.molina@uma.es

Recibido en julio de 2001. Aceptado en febrero de 2002.

RESUMEN

El liderazgo en costes es una estrategia obligada en el sector acuícola español, y su implantación requiere dedicar atención especial al ámbito tributario, entre otros, por su incidencia en el coste final del producto y en la capacidad competitiva.

La fiscalidad es un aspecto que provoca una preocupación profunda en este sector, como en cualquier sector económico en general. De los distintos, y no escasos, aspectos de la fiscalidad que suscitan interés, quizá dos de ellos han inquietado especialmente: la incidencia de la valoración de existencias en la determinación del beneficio y la posible inclusión del sector mejilloneero en el régimen de estimación objetiva del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF). Por ello se han seleccionado dichos temas como centro de análisis del presente trabajo.

Palabras clave: Acuicultura, fiscalidad, liderazgo en costes, IRPF, modalidad de estimación del beneficio.

ABSTRACT

Aquaculture and taxes in Spain

Cost leadership is one of the strategies that the Spanish industry must follow in order to remain competitive. Its implementation requires paying special attention to the tax issues, among others, due to their impact on the final cost of the product and, consequently, its market potential.

Income taxes are a source of great concern to the aquaculture sector, as is usually the case within any industry. Among the many different aspects of taxation that are of special interest to this sector, two have recently received a great deal of attention: the impact of stock assessment on profit estimates, and the possible inclusion of the mussel farming in the Spanish income tax system's so-called objective estimation regime. Therefore, the present paper's analysis focuses on these two issues.

Keywords: *Aquaculture, taxes, cost leadership, corporate tax, personal income tax, profit assessment method.*

INTRODUCCIÓN

El rasgo distintivo principal de la fiscalidad de la acuicultura en España es la ausencia de especificidad, ya que no existe un cuadro normativo concreto dirigido a este sector. Su análisis tropieza, por tanto, con la primera dificultad, pues no puede consistir en la concreción y explicación más o menos crítica de unas

normas existentes, sino que se plantea como una labor estrictamente constructiva, capaz de desgranar del complejo entramado que constituye el derecho financiero y tributario español las normas que deben ser consideradas de aplicación al sector y, además, analizar qué fundamento técnico tienen, con la óptica de la teoría de la hacienda pública, las demandas tradicionales del sector respecto a la fiscalidad.

Entre estas demandas se pueden señalar las siguientes:

- No consideración de las existencias finales de pescado como ingreso hasta la venta del mismo, para amortiguar el importante esfuerzo financiero que entraña trabajar con existencias de ciclo de producción dilatado (en torno a dieciocho meses en general).
- Inclusión de las actividades acuícolas en la estimación objetiva del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), particularmente del sector del mejillón.
- Apoyo decidido de la normativa tributaria al sector a través de normas generales (I + D e innovación tecnológica), o específicas a definir para la acuicultura.
- Mayor consideración de la carga contaminante real en la cuantificación del canon de vertidos, incentivando la aplicación de los avances técnicos en materia de filtrado y depuración de aguas.

De estas demandas se analizarán las dos primeras, examinando su solidez técnica y su justificación respecto a la existencia de un problema real susceptible de resolución mediante la normativa fiscal.

FUNDAMENTOS TÉCNICOS Y ARGUMENTOS

Consideración como ingreso de las existencias finales

Es frecuente que los agentes económicos del sector acuícola manifiesten que la consideración de las existencias finales de pescado como ingreso contable-fiscal, en un segmento industrial cuyo periodo medio de producción es de dieciocho meses, representa un perjuicio claro, pues entraña un adelanto de la tributación de los impuestos directos correspondientes (IRPF e impuesto sobre sociedades).

Desde el punto de vista microeconómico, el problema contable del cálculo del beneficio surge de la necesidad de su determinación por periodos, generalmente de un año. En situación ideal, lo exacto para determinar el beneficio de una empresa sería esperar al final de su actividad, momento en que podría determinarse perfectamente el beneficio por contraposición de todos los flujos financieros que hayan concurrido. El ámbito jurídico-fiscal

y el necesario control de gestión obligan a parcelar temporalmente el beneficio y a abordar el problema por periodos o ciclos.

Sin embargo, a pesar de las demandas del sector, la consideración como ingreso de las existencias finales el último día de cada ejercicio no entraña un adelanto de la tributación, ya que el valor de esas existencias finales a coste de producción supone la compensación de los gastos que durante el mismo periodo hayan tenido reflejo contable en las cuentas del grupo 6, de forma que el juego de cuentas de variación de existencias no aumenta el beneficio, sino que lo refleja fielmente, según los criterios tradicionales y generalmente admitidos en contabilidad, muy particularmente por aplicación del principio contable de correlación de ingresos y gastos. Dicho de otro modo: no todas las compras son gasto; sólo lo son las que han sido consumidas, calculándose la parte consumida por medio del juego de cuentas de variación de existencias.

Es obvio que lo que se solicita es la no consideración de las cuentas de variación de existencias en la cuenta de pérdidas y ganancias, pues reflejar en ella las existencias iniciales en todo caso pero nunca las finales sería inadmisibles, y no implicaría ya diferir el ingreso, sino no computarlo. Como se verá, considerar o no la variación de existencias no siempre supone adelantar el impuesto, ya que puede significar diferirlo si las existencias finales disminuyen. Otra cuestión es que la consideración de las compras totales como gasto y su contraposición a las ventas sin el tamiz de las variaciones de existencias pueda generar cierto desahogo financiero en la fase inicial de una explotación acuícola, generalmente expansiva.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (2000), en su resolución de 9 de mayo de 2000 por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción, aborda la problemática de la valoración de las existencias y se refiere a aquéllas de ciclo de producción largo (más de un año) sin detallar más especificidad que la de los conceptos que pueden ser incluidos en la obtención del coste de fabricación, permitiendo la incorporación de determinados gastos financieros y de diferencias por cambio de moneda distinta del euro si se cumplen determinados requisitos. Por lo demás (mermas, gastos de administración, costes de subactividad, producción conjunta, gastos comerciales y otros desembolsos), no se señalan diferencias respecto a las existencias de ciclo ordinario.

En el ámbito de las existencias se dan similitudes claras entre actividades tan dispares como la construcción y la acuicultura, por cuanto en ambos sectores se fabrican en ciclo de producción largo y se plantean problemas análogos de estructuración de los resultados en periodos anuales. En la orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 27-01-1993 de adaptación sectorial del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras (Ministerio de Economía y Hacienda, 1993), se prevén dos sistemas de reconocimiento de los ingresos: 1) método del porcentaje de realización, para las obras efectuadas por encargo y con contrato, en el que los ingresos se van reconociendo a medida que se va ejecutando la obra, siempre que no haya riesgo de retractación del pedido o encargo por parte del cliente; 2) método de contrato cumplido, según el cual, si hay contrato, pero hay riesgos o dificultad administrativa de aplicar el método de porcentaje de realización, los ingresos se reconocen cuando las obras y trabajos contratados están sustancialmente terminados, y si no hay encargo ni contrato, se reconocerán al ser transmitidos los bienes objeto de la construcción.

Este último método no dista del tradicional contemplado en el Plan General de Contabilidad, es decir, reconocer los ingresos cuando se venden los bienes en función del criterio del devengo. En acuicultura, éste será el método lógico de reconocer los ingresos, equivalente en la práctica al método de contrato cumplido de las empresas constructoras, no reconociendo los ingresos por ventas a medida que se va fabricando el pescado sino en el momento en que se transmite al cliente. Éste es, además, el sistema común previsto en el Plan General de Contabilidad, que se deriva de la aplicación del principio contable por excelencia: el de prudencia.

La problemática del momento de reconocimiento de los ingresos no se debe confundir con el reflejo contable de la valoración de las existencias finales, que tiene su impacto en el resultado y, por tanto, en la base imponible del impuesto sobre sociedades y del IRPF a través de las cuentas de variación de existencias. En efecto: los ingresos por ventas en la acuicultura se reconocen por el sistema general, es decir, cuando el producto se vende, salvo que se soliciten criterios de imputación temporal diferentes de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 19.2 de la LIS (ley de impuesto sobre sociedades, 1995); 14.1.b de la LIRPF (ley del impuesto so-

bre la renta de las personas físicas, 1998); 29 y 30 del RIS (reglamento del impuesto sobre sociedades, 2000) según redacción del R. D. 3472/2000, de 29 de diciembre; y 6 del RIRPF (reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas, 1999).

Una cuestión diferente es demandar que, exclusivamente a efectos fiscales, no se consideren como ingreso-gasto las variaciones de existencias, con el objetivo de retrasar la tributación de las empresas acuícolas. Se trata de reflejar como gasto las compras, en lugar de las compras consumidas. Esto supondría innegablemente una ayuda al sector, que aliviaría su estrangulamiento financiero estructural, originado fundamentalmente por la necesidad de financiar existencias de ciclo largo (en torno a 18 meses), añadida al importante esfuerzo inversor requerido inicialmente. Esta ayuda adquiere significado para una empresa en fase inicial, donde la actividad será expansiva y crecerá con el aumento sostenido del activo circulante constituido por las existencias.

Así, la demanda de no considerar la variación de existencias como ingreso-gasto lleva implícita la solicitud de un beneficio fiscal para la acuicultura a través de la imposición directa, lo que en ningún caso debe ser considerado como pugna por la eliminación de un perjuicio que la fiscalidad ocasiona al sector, incluso con la certeza de la existencia de ventajas similares en algún país de nuestro entorno, que representaría la excepción a la regla general. La justificación administrativa y política para otorgar esa ventaja fiscal a la acuicultura se debe fundamentar en las peculiaridades de su especialidad y en la estrechez financiera que tradicionalmente ha limitado la expansión del sector. No se debe olvidar que el declive estructural de la pesca extractiva en España puede encontrar parte de su reconversión en la acuicultura, siendo, como es actualmente, un país importador de estos productos por sus tasas elevadas de consumo de pescado.

Por otro lado, esa ventaja fiscal de no considerar el impacto de las variaciones de existencias en la cuenta de pérdidas y ganancias no debería prolongarse más allá de tres o cuatro años desde el inicio de la actividad de una nueva explotación, puesto que transcurrido ese tiempo la variación de existencias ya debería ser más o menos homogénea, sin aumentos muy marcados del activo circulante, y se tendría que haber superado ya el estrangulamiento financiero inicial ocasionado por tener que producir durante más de un año para poder vender. En

ese momento, con las técnicas contables, se debería calcular la renta no integrada en los años anteriores en que se haya gozado de beneficio, y proceder a su integración, mediante entrega única o en partes iguales aplazadas a lo largo de un número de años, que se podría establecer en siete, por asimilación al plazo establecido para la imputación diferida de las ganancias obtenidas en la transmisión onerosa de activos fijos materiales en los casos de reinversión del importe obtenido (LIS, artículo 21).

Por consiguiente, la no consideración de la variación de existencias implica exclusivamente dos hechos: a) el reflejo de los gastos por compras sin atender a las consumidas realmente en el proceso productivo y de venta que actuaría en existencias a modo de criterio de caja en lugar del criterio del devengo, y b) la determinación de un beneficio menor para los años en que las existencias aumenten y mayor para aquéllos en que éstas disminuyan. Lógicamente, las existencias tenderán a incrementarse en los primeros años, por lo que el criterio constituiría con seguridad una ayuda para las nuevas explotaciones.

El problema fundamental que ocasionaría la concesión a la acuicultura de un beneficio fiscal como éste es el del agravio comparativo a otros sectores que también requieren inversiones iniciales importantes y periodos más o menos dilatados de fabricación, venta y obtención de beneficios. Estos sectores, en justa equiparación, solicitarían disfrutar de idéntica posibilidad. Además, entraña una brecha de calado importante entre contabilidad y fiscalidad, brecha que la actual LIS intenta evitar en espíritu y letra.

Aplicación del régimen de estimación objetiva del IRPF a determinados subsectores acuícolas

La demanda del sector mejillonero de ser incluido en el grupo de aplicación del régimen de estimación objetiva del IRPF es, según se argumenta a continuación, fundada y posible. En primer lugar porque es mayoritariamente a través de este impuesto como se produce la imposición directa en el subsector, pues se constituye en general de explotaciones de dimensión reducida ejercidas directamente por personas físicas, frecuentemente acogidas al régimen especial de agricultura, ganadería y pesca del impuesto sobre el valor añadido (IVA). No obstante, el interés por la aplicación de este ré-

gimen dependerá de las ventajas e inconvenientes que presente respecto del otro régimen posible en el IRPF: la estimación directa, muy particularmente en la modalidad simplificada.

La estimación directa simplificada tiene la ventaja, respecto a la modalidad normal, de la parvedad de obligaciones formales y contables, limitadas a la llevada de libros de registros de ventas e ingresos, compras y gastos y bienes de inversión (RIRPF, artículo 65.2). Sin embargo, presenta el inconveniente de no posibilitar la deducción de provisiones por depreciación de existencias e insolvencias de clientes, que se sustituye por el 5 % del rendimiento previo estimado *a forfait*; además, tampoco es posible aplicar métodos alternativos de amortización, como el de porcentaje constante o el de números dígitos (factibles exclusivamente para edificios, mobiliario y enseres, irrelevantes en el sector). Por otro lado, tampoco se podrán proponer planes especiales de amortización para su aprobación por la Administración.

En definitiva, éstas son las singularidades más notables del régimen de estimación directa simplificada:

– Amortizaciones del inmovilizado material

Para practicar las amortizaciones del inmovilizado material, debe considerarse que: a) el único método de amortización aplicable es el lineal; b) que se ha de utilizar la tabla simplificada aprobada por orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 27 de marzo de 1998 (Ministerio de Economía y Hacienda, 1998), distinta de la aplicable en la estimación objetiva y también de la general incorporada como anexo al RIS, si bien muchos de los activos acuícolas no tienen acomodo claro y específico en ninguna de estas tablas; c) que a efectos de amortizaciones resultan plenamente aplicables todas las especialidades previstas en las normas del impuesto sobre sociedades que regulan el régimen especial de las empresas de dimensión reducida (libertad de amortización para inversiones en activos fijos materiales nuevos generadores de empleo; libertad de amortización para inversiones en activos fijos materiales nuevos de valor unitario inferior a 600 € (en torno a 100 000 PTA) hasta un total de 12 000 € (cerca de 2 000 000 PTA) anuales; aceleración por 1,5 de la amortización de elementos de activo fijo material nuevos e inmaterial y accelera-

ción por 2,5 de la amortización en caso de activos fijos materiales en que se materialice la reinversión de otros de igual naturaleza enajenados por transmisiones onerosas).

– Provisiones deducibles

Para calcular las provisiones deducibles (y los gastos de difícil justificación) se aplica el 5 % sobre el rendimiento neto previo, excluyendo del cálculo las cantidades por dichos conceptos.

– Rendimiento neto

El esquema general de determinación del rendimiento neto en la modalidad simplificada de estimación directa sería el siguiente:

(+) Ventas o ingresos

- Autoconsumo.
- Entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito valorados a precio de mercado.
- Diferencia entre el precio de mercado y la contraprestación exigida cuando ésta sea notoriamente inferior al valor reconocido en el mercado.

(–) Gastos justificados

- Excluidas las provisiones por insolventes, depreciación de existencias y otros.
- Incluidas las amortizaciones relativas a:
 - Inmovilizado material: tabla simplificada especial (lineal).
 - Inmaterial y gastos amortizables: tablas generales.

(+/-) Diferencia

- Se aplica el coeficiente del 5 % si la diferencia es positiva.

(+/-) Rendimiento neto de la actividad.

Por su parte, la tabla de amortización simplificada comprende sólo los conceptos detallados en la tabla I (Ministerio de Economía y Hacienda, 1998).

Junto a los elementos de inmovilizado material e inmaterial, la norma contable admite, y será factible en el régimen de estimación directa simplificada, la posibilidad de amortizar determinados gastos que forman parte del llamado activo ficticio. Se trata de gastos, en general de establecimiento, que por su naturaleza proyectan sus efectos durante varios ejercicios y se considera inadecuado el tratamiento de gastos corrientes, imputables al ejercicio en que se producen. Para tener una correcta imputación de costes, el productor debe distribuir estos gastos entre los diversos ejercicios afectados.

Estos gastos de establecimiento deben amortizarse contablemente de manera sistemática en un plazo no superior a cinco años y las cantidades amortizadas son deducibles fiscalmente en los ejercicios respectivos a sus reflejos contables, si bien la norma fiscal no contiene precepto específico alguno sobre la imputación de estos gastos. Dentro de los gastos de establecimiento, en el sector mejillonero, y en la acuicultura en general, pueden ser relevantes los llamados gastos de primer establecimiento, como son honorarios, gastos de viaje, de estudios técnicos y económicos previos, de publicidad para la introducción en el mercado, de captación, adiestramiento y distribución de trabajadores, y otros, derivados del establecimiento de la empresa.

Tabla I. Tabla de amortización simplificada.

Grupo	Elementos patrimoniales	Coeficiente lineal máximo (%)	Periodo máximo (años)
1	Edificios y otras construcciones	3	68
2	Instalaciones, mobiliario, enseres y resto del inmovilizado material	10	20
3	Maquinaria	12	18
4	Elementos de transporte	16	14
5	Equipos para tratamiento de la información y sistemas y programas informáticos	26	10
6	Útiles y herramientas	30	8
7	Ganado vacuno, porcino, ovino y caprino	16	14
8	Ganado equino y frutales no cítricos	8	25
9	Frutales cítricos y viñedos	4	50
10	Olivar	2	100

Sin embargo, estos gastos de establecimiento no son deducibles en la estimación objetiva, puesto que en ella sólo se admite la amortización de activos fijos materiales e inmateriales, según se especifica en la tabla II.

En cuanto a la idoneidad del sector mejillonero para la determinación del rendimiento neto por signos, índices o módulos, y dado que el cultivo se realiza en cuerdas de unos 10 metros sumergidas en el agua bajo la batea y que el ciclo de producción es de 18 meses (Consello Regulador do Mexillón de Galicia, 2001), parece que el número de bateas o de cuerdas, el de embarcaciones de apoyo y/o el de trabajadores, podrían muy bien constituir los referentes objetivos para la estimación del rendimiento anual, máxime si se considera que la producción media por batea (y en todo caso por cuerda) es homogénea en las diversas explotaciones mejilloneras.

Entre los inconvenientes para la aplicación al sector del régimen de estimación objetiva, se pueden señalar los siguientes:

- *El riesgo de eventualidades, como pérdidas de la producción o destrucción de inmovilizado por temporales, no contempladas en el régimen*

Sin embargo, la normativa actual prevé la consideración de circunstancias excepcionales que afecten al sector o a zonas determinadas (mediante orden del Ministerio de Hacienda de reducción de los signos, índices o módulos) y también a un productor determinado, por el hundimiento o averías graves del inmovilizado que alteren el normal desarrollo de su actividad (mediante solicitud de reducción a la Agencia Tributaria en el plazo de treinta días desde que se produjeran). Incluso se prevé la minoración del rendimiento en el importe de los gastos extraordinarios en que se incurriera por cir-

cunstancias excepcionales, comunicándolo a la Agencia Tributaria en el mismo plazo de treinta días. Además, como para cualquier persona física desde la nueva ley del IRPF, las pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto en elementos afectos a la actividad se integrarán en la base imponible, con independencia del rendimiento neto de actividades económicas.

- *La dificultad de constatación de los elementos objetivos considerados como signos, índices o módulos*

Al tratarse de una industria con activos flotantes y embarcaciones, los agentes tributarios y funcionarios encargados de las unidades de módulos no disponen de los medios adecuados para el control y la verificación de los datos declarados. Claramente, la solución puede venir de la colaboración con las unidades operativas de vigilancia aduanera, prevista en los procedimientos de funcionamiento de la Agencia Tributaria para aquellos casos en que se presuma falsedad en los datos que sobre bateas, cuerdas o embarcaciones se deriven de los registros públicos, numerosos en la acuicultura marina. Así, por ejemplo, la instalación de bateas debe ser autorizada por la Dirección General de Marina Mercante del Ministerio de Fomento y, concedida la licencia, éstas quedarán inscritas en la lista 4.^a del Registro de Buques, donde se consignan también las embarcaciones auxiliares, que, a su vez, deben inscribirse en el Censo de Flota Pesquera Operativa. En la actualidad no se conceden licencias nuevas para bateas en Galicia, salvo para aquéllas experimentales en emplazamientos fijos otorgados por la Consejería de Pesca de la Xunta de Galicia. Puede observarse, pues, que en el sector mejillonero para el que se demanda la aplicación del régimen, el control mediante la obtención de información podría muy bien suplir la comprobación in situ de la actividad.

Tabla II. Tabla de amortización simplificada de activos fijos materiales e inmateriales en estimación objetiva.

Grupo	Elementos patrimoniales	Coefficiente lineal máximo (%)	Periodo máximo (años)
1	Edificios y otras construcciones	5	40
2	Útiles y herramientas, equipos para tratamiento de la información y sistemas y programas informáticos	40	5
3	Elementos de transporte y resto de inmovilizado material	25	8
4	Inmovilizado inmaterial	15	10

– *La dificultad de incorporar sólo la acuicultura y no la totalidad del sector pesquero*

No cabe duda de que esta dificultad existe, ya que en el resto del sector pesquero, incluso en otras producciones acuícolas, difícilmente puede estimarse el rendimiento neto por medio de signos, índices o módulos. Si bien las diferencias en las actividades de cada subsector justificarían la inclusión restringida de explotaciones concretas, sobre todo del sector del mejillón, hay que reconocer, no obstante, que la política económica desarrollada hasta ahora ha contemplado mayoritariamente la inclusión de los grandes sectores en su totalidad, como el comercio, la construcción, la agricultura, la ganadería y, más recientemente, las explotaciones forestales, sin que en general se hayan hecho distinciones dentro de ellos.

En cualquier caso, es verosímil que la solicitud de incorporación del sector a la estimación objetiva sea atendida, en cuyo caso los productores, para renunciar, o no, al régimen de estimación directa aplicado actualmente, deberían tener en cuenta entre otras las siguientes cuestiones:

– Opción respecto al régimen especial de agricultura, ganadería y pesca en el IVA, puesto que la renuncia al mismo supone la renuncia al régimen de estimación objetiva de IRPF (RIRPF, artículo 35.1). El análisis debe ser conjunto para ambos impuestos.

– En la estimación directa son aplicables todos los incentivos fiscales de la LIS. En la estimación objetiva sólo son aplicables los relativos al fomento de nuevas tecnologías de la información y comunicación (LIS, artículo 33 bis) y ello sólo desde el 1 de enero de 2001 (LIRPF, artículo 56.2 y disposición adicional 2.^a de la ley de medidas fiscales, administrativas y del orden social (2000)).

– En la estimación objetiva no se contemplan las eventualidades relativas a insolvencias de clientes, depreciación de existencias, gastos de primer establecimiento y otros. Sólo circunstancias o gastos excepcionales podrán ser atendidos mediante solicitud o comunicación a la Agencia Tributaria, y únicamente a efectos de minorar el rendimiento neto. En la estimación directa simplificada las provisiones se recogen englobadas en la partida de gasto, constituida por el 5 % de la diferencia entre ingresos y resto de gastos. Sin perjuicio de ello, y para cualquier persona física, las pérdidas patrimoniales manifiestas en elementos afectos seguirán el régi-

men general de ganancias y pérdidas patrimoniales, que se integran en la base imponible con independencia del rendimiento neto.

– En la estimación directa son aplicables los beneficios de libertad de amortización y de amortización acelerada del régimen de las empresas de dimensión reducida. No obstante, en la estimación objetiva existe libertad de amortización para activos fijos materiales nuevos de valor unitario inferior a 600 € (en torno a 100 000 PTA), con el límite anual de 3 000 € (unas 500 000 PTA) –en estimación directa el límite anual es de 12 000 € (cerca de 2 000 000 PTA)–.

CONCLUSIONES

A partir de la hipótesis de la importancia de la tributación en el contexto de la estrategia de liderazgo en costes que han de desarrollar las empresas acuícolas, conviene observar las siguientes consideraciones:

– Respecto a la variación de las existencias finales, su no consideración implica reflejar los gastos por compras sin atender a las consumidas realmente en el proceso productivo y de venta. Sería una especie de criterio de caja en existencias, en lugar del criterio del devengo. Por otro lado, implica determinar un beneficio menor en los años en que las existencias aumenten y mayor en los años en que éstas disminuyan. Lógicamente, las existencias tenderán a subir en los primeros años y, con seguridad, constituiría una ayuda al sector. Finalmente, se destaca a este respecto que el problema fundamental que ocasionaría la concesión a la acuicultura de un beneficio fiscal como éste, sería el del agravio comparativo a otros sectores que también requieren inversiones iniciales importantes y periodos más o menos dilatados de fabricación, venta y obtención de beneficios. Estos otros sectores, en equiparación, solicitarían gozar de idéntico tratamiento. Además, supondría una brecha de calado importante entre contabilidad y fiscalidad, que la actual ley del impuesto sobre sociedades intenta evitar en el desarrollo de su articulado.

– En cuanto a la aplicación del régimen de estimación objetiva del IRPF a determinados subsectores del sector acuícola, los productores deberían tener en cuenta las siguientes cuestiones, entre otras, para renunciar, o no, al régimen de estimación directa aplicado actualmente: a) la opción respecto al régimen especial de agricultura, ganadería y pesca

en el IVA; b) en estimación directa son aplicables todos los incentivos fiscales del impuesto sobre sociedades, mientras que en la estimación objetiva sólo son aplicables los relativos al fomento de nuevas tecnologías de la información y comunicación; c) en estimación objetiva no se contemplan en general las eventualidades relativas a insolvencias de clientes, depreciación de existencias, gastos de primer establecimiento y otros; y d) en estimación directa son aplicables los beneficios de libertad de amortización y de amortización acelerada del régimen de las empresas de dimensión reducida, mientras que en estimación objetiva existe libertad de amortización para activos fijos materiales nuevos de valor unitario inferior a 600 € (en torno a 100 000 PTA), con el límite anual de 3 000 € (unas 500 000 PTA) —en estimación directa el límite anual es de 12 000 € (cerca de 2 000 000 PTA)—.

BIBLIOGRAFÍA

- Consello Regulador do Mexillón de Galicia. 2001.
<http://www.mexillondeg Galicia.org/cultivo.php>
- Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas. 2000.
 Resolución de 9 de mayo de 2000 por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción.
<http://www.icac.mineco.es/consultas/CPRODUC.HTM>
- Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas. 1998.
 Ley 40/1998 del impuesto sobre la renta de las personas físicas.
http://documentacion.minhac.es/doc/Tributos/Impuesto%20sobre%20la%20Renta%20de%20las%20Personas%20Fisicas/Ley_40-1998.pdf
- Ley del impuesto sobre sociedades. 1995. Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades.
<http://www.aeat.es/normlegi/sociedades/ley/home.html>
- Ley de medidas fiscales, administrativas y del orden social. 2000. Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.
<http://www.aeat.es/descarga/ley1400.pdf>
- Ministerio de Economía y Hacienda. 1993. Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 27-01-1993 por la que se aprueban las normas de adaptación del plan general de contabilidad a las empresas constructoras.
<http://www.icac.mineco.es/consultas/ACONSTRU.HTM>
- Ministerio de Economía y Hacienda. 1998. Orden de 27-03-1998 por la que se aprueba la tabla de amortización simplificada que deberán aplicar los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que ejerzan actividades empresariales o profesionales y determinen su rendimiento neto por la modalidad simplificada del régimen de estimación directa.
<http://www.jurisweb.com/legislacion/tributario/irpf/Ordenes/Orden%20%2027%20marzo%201998.htm>
- Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas. 1999. Real Decreto 214/1999, por el que se aprueba el reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas.
<http://www.aeat.es/normlegi/irpf/regirpf1.htm>
- Reglamento del impuesto sobre sociedades. 2000. Real Decreto 3472/2000, de 29 de diciembre, por el que se modifican determinados artículos del reglamento del impuesto sobre sociedades.
<http://www.aeat.es/normlegi/irpf/rd291200.htm>